

会計主体と法人課税

—法人課税の基本的問題に関連して—

中 田 信 正

(一)

法人企業の発達、特に株式会社の巨大化は、経済発展の原動力となり、その存在の社会性が強調され、会社会計の公共性が重視される様になって来た。この会社会計において、税務の占める割合は、非常に重要である。即ち、その所得に対し50%以上の租税負担を行っている会社にとっては、会計を行うに際しての税法的考慮が非常に重要な問題となり、こゝに税務会計の重要性が強調せられる。

国家財政にとっても、歳入の殆んどを占める租税収入の中、法人税の割合は年々増加し、今後共経済の成長、会社の発展に伴って、ますます、その重要性を増大せしめるであろう。かくて、納税する立場、課税する立場において共に重要である法人課税の問題は、その課税方式、課税所得の基本的考え方の如何によって、非常な影響をこうむるのである。かゝる時、企業課税の基本的再検討が、税制調査会によって行われ、当面する貿易自由化に対処して如何なる税制をとるべきかが、論議されている訳である。

国家は、民主的な政治を行うべく、国民全体の為にあると云うならば、その国民経済の基盤となる法人企業の課税にあたっても、民主的にして合理的な税法、換言せば企業の立場に立つ税法が行われねばならない。それには先ず法人税における租税主体たる法人企業の本質の認識が必要であ

り、かゝる意味において、会社会計の基本概念たる会計主体の検討を通じて、企業課税の問題を検討してみようと思う。

会計を行うに際して、先ず基本的に問題とされるべきものは、“会計を行う主体となるべきものは何か”と云う会計主体の問題である。会計主体の確立は、会社会計における基本的問題としての“資本と利益の区別”⁽¹⁾を可能ならしめる。すなわち、先ず、利益の帰属すべき会計主体は何であるかが決められる事によって資本及び利益概念が規定せられる訳であり、この意味において先ず会計主体概念の検討が必要となる。

会計主体は、個人企業、組合企業、法人企業と、その発展の各段階において異なる動的概念である。会計主体論は、経済発展にともなう企業形態の進歩によって、歴史的に種々展開されてきたものであり、更に現在の社会において、個人、組合、会社等、その発展段階の異なる企業が併存する以上、その議論をなすに当っては、各段階に応じて行われるべきであると考えられる。

会社の中においても、人的会社、物的会社、更に社会的存在としての大会社等、経済的実態の異なるものがある以上、その会計主体も異なる訳である。会計主体の相違は、法人課税における租税主体にも反映するべきであり、こゝに段階的課税方式が云々される根拠がある。

すなわち、社会的存在としての大会社と、個人的な同族会社とが、同じ課税方式がとられるのがいいのかどうか、と云う問題であり、会計主体論、租税主体論における段階的、弾力的な検討の必要性が痛感せられる所である。かくてこそ、会計主体論及び租税主体論としての法人企業の本質の問題が基本的に検討される事が可能となり、法人課税のあるべき姿が追求されるのではないかと考えるのである。

- (1) Sanders, Hatfield, Moore. “A Statement of Accounting Principles” 1938年。丹波康太郎教授訳、資本会計、p. 9.

(二)

誰が会計を行うかという会計主体の説明には、一般的に

資本主理論 proprietary theory.

企業実体理論 business entity theory.

の二つがあると云い得るであろう。

資本主理論は、会計主体を資本主と見る考え方であり、企業実体理論は、会計主体を資本主より独立した企業自体とみる考え方である。資本主理論にしても、企業実体理論にしても企業の発展段階における経済的な背景の反映であり、この意味においては、会計主体は歴史的な概念という事ができよう。

資本主理論は、自然人のみが、その権利義務の最終的な責任を負うものであって、法人は独立した存在と云うよりは、要するに擬制されたものにすぎないとするのである。法人は、その出資者の集合体であり、その財産も出資者財産の集合に他ならない。従って、その経営も、法人自体と云うよりは、出資者の利益追及の為のものであり、資本とは正味身代を意味し資産－負債＝資本と云う方式であらわされる。すなわち、資本主理論にあっては、企業における唯一の永久的要素としての資本主を強く考え、取引の解釈も報告も一切、資本主の見地からなされる。

企業は、先ず個人企業として始まった。すなわち、自然人たる個人がその所有せる資本と労働を以て、自ら経営を行う事に依って営利を追及した。そこでは稼得せる利益は総て個人に帰属し、資本主と経営者は同一人物であった。経済の発展によって、個人企業より次第に一層大なる資本と労働の結合による経営活動を必要ならしめ、こゝに複数の自然人による共同出資、共同経営事業としての法人企業が発生するに至ったのである。かかる法人企業は、当初各個人より独立せる存在と云うよりは、各人の財産集合体に他ならず、経営は各出資者の意志に基いて行われ、その損益も、

各出資者に帰属した。そして先ず会計は、企業の所有主経営者に対する情報伝達手段として始まったのである。

かゝる段階においては、法人企業の利益は、資本主利益であり、資本は資本主資本である。従って、こゝでは企業財産所有者或は利益帰属者としての企業自体の観念は存在しない。あく迄も、法人企業は擬制であり、その実体は資本主にある故である。

しかし個々の出資者の分け前の決定には、先ず法人企業全体としての利益計算の必要がある訳である。こゝに、当然の事としての法人企業の会計単位 (accounting unit) としての認識が必要となり、そして法人企業における会計が可能となるのである。そこには、便宜上出資者と独立せる存在としての法人企業が考えられ、形の上では、一応法人企業自体の利益計算が行われねばならないけれども、それはあく迄も、資本主勘定を通じて各出資者に最終的に帰属させる為の一つの段階であった。従って、利益の配当は、出資者にとっては、法人企業より、各出資者への持分の引渡し乃至は移転にすぎず、実質的な利益ではないとするのである。そして出資者にとっては、実質的に自己の分配財産が如何程あるかと云う事が最も関心の的であり、その後において、資本金と利益金の区分決定が二次的に必要となるのである。

かゝる人的結合体としての法人企業は、資本主義社会のますますの発展にともなって、株式会社として、その近代的形態を備え、社会的、公共的存在へと成長したのである。

資本主義経済の発展は、その活動単位としての企業の大規模化を必然ならしめ、有限責任による不特定多数者よりの資本調達の可能性は、証券市場の発達によって株式会社をして、ますます巨大化せしめる事ができたのである。かくて不特定多数の株主、しかもその移動常ならざる株主によって、資本が抛出された株式会社は、経営に直接関与せざる株主群を以て構成せられることになったのである。経営者は、必ずしも所有者ではなくな

り、こゝに経営と所有の分離が行われる事となったのである。

株主は、投資の対象としての株式を考え、常に預金、債券等と、或は他の銘柄の株式を、その利益の多寡において比較する事によって、株主たる事を決定し、或は取止めるのである。そこには、会社の所有者としての実態はなく、単に証券所有を通じて会社に対する持分を有するのみとなる。

経営者も、必ずしも株主たる事を要せざる様になり、経営の能力のある者がそれを行うと云う事になり、その地位も、ますます重要となって来たのである。

かくの如く、株式会社の巨大化及びそれに伴う質的变化は、株式会社をめぐる多数の利害者集団を形成し、その社会的影響力の増大は、単なる株主利益追求の為の機関として理解する事が困難となってきたのである。

こゝに、資本主理論にとっては、会計主体の説明が困難となる場合が多くなり、企業実体理論があらわれてきたのである。

- (1) Vatter, "Corporate Stock Equities", Handbook of Modern Accounting Theory, edited by Baker, 1955, pp. 362-3. 番場嘉一郎教授訳“持分会計の基本理論”体系近代会計学, 第三巻, p. 8.
- (2) A. C. Littleton, Structure of Accounting Theory. p. 14.

(三)

企業実体理論によれば、企業は一般に、資金を提供した人々から区分された別のそれ自体の権利における実体、乃至は制度と考えられる。従って損益は企業資産に於ける変化であって、所有主資産或は株主資産に於ける変化ではない。それ故に会計理論は、収益と費用の概念を、所有主或は株主持分の増減と云うよりは、企業資産の変化に於いて説明されるべきなのである。

すなわち、企業は、その所有主又は株主の存在とは独立した一つの実体

として考える。会計主体は、企業それ自体であると主張するのである。勿論かゝる理論は、株式会社の発展と共に発生せる大企業における出資と経営の分離 (separation of investment and management)⁽³⁾ と云う経済的背景によって、主張されて来たものである。

企業実体概念の検討に当って、先ず明確にされねばならぬのは、会計単位 (accounting unit) と会計主体 (accounting entity) とのはっきりした区別である。会計単位は、会計が行われる場所的単位であり、会計主体は、会計を行う実体である。

この点 Paton, Littleton が “ 実体概念が会社企業におけると同様、非会社企業に対しても重要であるという事は強調されねばならない。管理的な立場から、営業事項が個人的な出来事から区別されると云う事は本質的な事である ”⁽⁴⁾。としているのは、会計主体としての実体概念ではなく、会計単位を対象にしているものと云う事ができよう。企業会計の行われるところには、必ず会計単位は存在し、又、会計主体は存在しなければならないのであって、企業実体概念が会計を会計単位において行う会計主体の問題⁽⁵⁾である以上、両者の混同はするべきではない。

会計単位としての企業の認識は、複式簿記の成立と共に発生したと云い得る。すなわち、企業財産の企業所有者の人格からの解放を、複式簿記は、経営の遂行及び計算を純粹に物的見地にもとづいて整理する方法を提供する事によってなしとげた。それは計算に於ける自己客観化の方法であった⁽⁶⁾。企業の原始的状态においては、家計と経営の分離が行われず、企業主があっても企業は未だ認識されなかったと云い得よう。しかしながら、企業活動の正確な把握には、家計より分離した経営そのものの認識が必要となり、こゝに企業主の自己客観化による企業概念が生じて来たのである。この意味において、複式簿記と云う計算制度の成立によって、家計と経営の分離が始めて、可能となったと云い得る。従って、当初企業は会計単位としてあり、企業の会計主体は、あく迄も企業主であって、経営は所

有者に密接に結びつく事において、行われたと云う事ができるのである。これに対し、会計主体としての企業実体概念は、企業主における分離、すなわち所有と経営の分離に関して、企業自体の、所有者よりの実質的な独立によって生じたものである。すなわち、法人企業特に株式会社の非常な発達⁽⁸⁾が、社会的にも経済的にもその地位をたかめ、その存在がますます巨大化する今日においては、以前の様に、自然人のみを以って、総ての権利義務の主体とし、法人は結局、自然人の擬制にすぎないと云う様な見方では、問題が解決し得なくなったに他ならない。

次に法人本質論に関して、法律の見地は如何様にあるのであろうか。勿論法律も、現実の社会生活の規範としてある以上、経済の趨勢に従い、“それは法律上の一定の要件の下に、権利能力を認められた社会的組織体である”と云うが如く、法人擬制説より法人実在説への進展の見られる事は否めない。

商法の立場が株式会社を如何に考えているかについて、会社は社團法人であるから原則として、2人以上の社員の存在を必要とする。たゞし近時企業の維持ないし、企業自体の思想に伴い、1人会社の存在を認める学説が有力となり、昭和13年の改正法では1人会社を認めたと解するのが通説であるとされる。これは株式会社の企業実体としての独立性を認めたればこそ、株主の構成の如何にかゝらず、株式会社自体の存在を承認したと云い得る。

かくて、資本主義社会の発達⁽⁸⁾が、必然的にその担い手としての株式会社を成長せしめ、社会的組織体としての独立性を有する様になり、その結果として、会計法律その他、あらゆる分野にわたって、その存在の認識があらためられるに至ったのである。

企業会計における企業実体概念の説明にあたって、大別して二つの方法がとられる様である。

一つは、企業を利害者集団として形成された、社会制度とみる立場（す

なわち持分理論) による展開であり、他は、企業の社会的生産施設としての存在を重視する立場(すなわち資産理論) による展開である。⁽⁹⁾

持分理論によるならば、社会的実体としての法人企業特に株式会社をめぐる株主、債券者、取引先、従業員、経営者、国家及びそれにつらなる一般大衆といった利害者集団の存在を強調する。株式会社は既に株主の為にのみあるのではない。株主は単なる利害関係者の重要な一員であって、他の利害関係者と同様、株式会社に持分(equity) を持つにすぎない。すなわち、所有権ではなく経営権を奪われた株主は、多くの場合内容の乏しい稀薄な意味での所有者にしか過ぎない訳である。⁽¹⁰⁾

かゝる株主の質的变化は、要するにその資金調達に於ける自己資本の他人資本化に存すると云う事ができ様。

株主権の証券による分割は、投資の対象としての証券投資を通じての、不特定多数株主の資金調達を可能ならしめた。こゝに所有者意識のない、単に投資家としての株主の存在が可能となる。そして株式会社は、必ずしもその利益の全部を株主に分配するのではなく、或程度は積立金として留保する。株主は、法的には、積立金に対して持分を有するとしても、それはあく迄潜在的(potential) なものにすぎない。何となれば、株式会社においては、その継続こそが正常な状態であり、清算と云う事は通常予想せられる事ではないからである。⁽¹¹⁾

従って継続企業(going concern) においては、留保利益は、株主に分配されるかどうかは、わからない。会社の清算時に留保利益が残余財産として分配される迄は、帰属関係の未決定(pending) な資本部分と解すべきであり、清算せざる限り、実質的には、株式会社自体に帰属するものと解すべきである。⁽¹²⁾ しかも配当率の決定は、株主の意向と云うより、株式会社の自主性において決定せられ、株主は単なる配当と云う金利取得者になってしまう。

他方、他人資本による資金調達も、長期的な傾向を帯び、社債、長期借

入金等の方法による資金は、固定資産投資を可能ならしめ、その職能における株式資本との差異をなくさしめる様になった。更に、転換社債にみられるが如き他人資本の自己資本への接近、優先株式に見られるが如き自己資本の他人資本への接近は、ますます両者の同一化をもたらしたのである。かくなれば、株式会社にとっては、株式資本による調達も、他人資本に依る調達も、その資本としては何ら変わりなく、その調達源泉の差異を示すものにしかすぎない訳である。従って、資本提供者に対する報酬としての、配当金、支利利息は、株式会社における資金コストとしては同一のものとなってくる。

かくの如く、株式による株主の細分化それに伴う経営と所有の分離は、株式会社をして、人的エンティティ (personal entity) より、物的エンティティ (impersonal entity) ⁽¹³⁾ としての実在性を可能ならしめたのである。しかも、資本主義経済の益々の発展は、株式会社をいよいよ巨大化せしめ、株主、債権者のみならず、経営者、従業員、国家等の利害者集団を増加せしめ、単なる営利追求の為の実体より、社会的な実体へと成長して来たのである。

では、如何なる理由によって、かゝる株主を細分化し、利害関係者を増加せしめる程、企業を成長せしめ、ばく大なる資本調達を必要ならしめたのであろうか。これは、企業の成長の必然的要請としての巨額の固定資産投資の必要からである。こゝに資産理論よりする企業実体概念展開の基礎がある。

営利を追求してやまぬ企業は、その経営規模を拡張し、大量生産方式による、生産能力の向上と、単位コストの低下をはかる必要があり、その為には、ばく大な固定資産投資の必要があったのである。すなわち成長せんとする企業は、巨額の固定資産を必要とし、その為の資金調達は、経営と所有の分離による株主資本の調達を不特定多数の人より可能ならしめる事によって、始めて達成せられたのである。こゝに株式会社成立の必然性が

あり、又株式会社の成立によってこそ、ばく大な資本調達による巨額の固定資産を擁する大企業経営を可能ならしめたと云い得るのである。

このように巨額の固定資産を有する企業においては、企業資本を投下資本として投資者の立場で考え、その回収を考慮するというようなことは、全く現実にはそぐわず、企業体そのものの立場から観察しなければならないようになって来たのである。⁽¹⁴⁾

かくの如く、持分関係の変化が資本固定化を可能ならしめ、反面、資本固定化が持分関係の変化をもたらしたと云い得る。従って持分理論と資産理論による企業実体概念の説明は、その両側面すなわち資本関係と資産の側よりする説明であり、相互に関連すると云い得るであろう。

かくて多数の利害関係者の存在、資本の固定化は、企業をして、継続企業 (going concern) を必然ならしめ、株式会社における永久性を与えることになったのである。株式会社における“流転性の持分と、定着性の資本の分離”⁽¹⁵⁾による永久資本の確立は、株式会社に永久性を与える事ができたのである。⁽¹⁶⁾しかも、株式会社の各株主よりの独立は、株主の利益のみならず、多数の利害関係者の為に公共の利益を考慮して行われることとなり、“永久資本は、かくて次第に公共性を帯び社会的資本とならんとしつつあり”⁽¹⁷⁾、大会社は準公共的な制度となるのである。⁽¹⁸⁾

かくの如き企業実体概念の成立は、単に資本主経営者への情報提供と云う会計目的を、不在株主に対する情報提供、更には、社会的な存在としての会社を取巻く利害関係者に対する報告の為に、それぞれ変化せしめたのである。

この点、Paton, Littleton は、現在及び将来に対する不在株主に対する情報提供を重視し、投資者の利害の分散が会計用役を必然的に拡張せしめ、所有者経営者に対する資料の記録と提供だけでなく、不在投資家に対する報告を加える事を主張する。⁽¹⁹⁾

更に Littleton は会計報告は第三者によって管理を委ねられた財産に対

す会社経営者の責任即ち、借入金の適当な使用、発生原価、公表配当金に対する責任に関して報告すると共に、政府収入（諸税）の決定に基礎を与える。更に会計は、消費者、労働者、投資家、政府等の利害関係者に対する経営者のバランスのとれた見解を持たしめる場合においては、公共の利益の立場において作用する。⁽²⁰⁾と強調するのである。

かくの如く、Paton, Littleton においては、企業をその実体としてとらえつつも、それは、株主或は、債権者等より財産の管理 (steward'ship) を委託された経済的実体としてとらえ、従って、株主に対する配当、債権者に対する利子は共に委託者に対する利益の分配となすのである。

しかるに近時、株式会社の社会資本的存在への進展によって、企業実体理論 (business entity theory) は企業体理論 (enterprise theory) へと論議が展開されつつある。企業体理論においては企業体それ自体の存在を強調し、会計主体は、企業の所有者或はその代理人たる企業ではなく、企業体そのものである。そして企業体とは、企業に関与するすべての利害関係者によって組織せられた社会制度であり、給付価値の生産と提供を達成せねばならない社会的責任を負う。従って、企業体はこの社会的責任遂行の為の機構として、それ自身の権利を持つ。⁽²¹⁾とされるのである。

すなわち、企業体理論においては、企業自体の立場を強調し、企業は株主の利益の為にのみあるのでも、債権者の利益の為にのみあるのでもない。社会制度としての利害関係者全体の為、企業自体の為にある。従って企業は、株主債権者等より経営を委託された経済的実体として、その利益を分配する意味で、株主、債権者、国家等に配当、利子、税金を支払うのではない。それらのものは、企業活動に必要な用役の提供に対する対価として、企業体の収益に対応する費用として支払われるのである。

そこには、株主或は債権者よりの経営受託の実体としてでなく、企業体自体としての絶対的な主体性が確立される。

この点通説としての企業実体理論においては、各持分よりの経営受託を

強調する場合、各持分に対して支払われる配当金、支払利息、税金等は、総て各持分に対する利益の分配と解される。或は不在株主よりの管理委託を強調する場合においては、利益分配としての配当可能金額の決定を重視し、支払利息は費用と考える。

我国の企業会計原則においては、通説に従い、他人資本に対する支払利息は費用とし、自己資本に対する配当金、経営者に対する賞与、利益課税たる法人税に関しては、利益処分とすることを考えている如くである。

A. A. A. の会社財務諸表に関する会計及び報告基準の1957年改訂版は、その利益決定の部で、“利子費用、所得税、真の利益の分配は、企業の純利益の決定要素でない。しかしながら、株主に対する純利益決定においては、利子費用、所得税、利益の分配および、債務免除や寄付のような事象から生ずる貸方記入或は借方記入が、適当に含められるのである。財務報告或は同様の論議においては、企業の純利益或は株主に対する純利益かのいずれが問題となっているかに注意されるべきである”。と述べ企業利益⁽²²⁾を対象とする時は利子費用を利益分配とし、株主利益を目的とする時は利子費用を控除するとしているのである。

かくの如く、企業実体を、株主よりの経営受託体と認識し、或は各持分保持者による財産の管理受託体と解する事によって、株主或は他の持分保持者に対する支払は、利益の分配となるのである。これに対し、企業それ自体としての企業実体を見る時は、自ら、資本概念、利益概念に相異が生じてくるのである。企業体理論においては、企業実体理論における株主持分の分離が行われる。すなわち、株主持分としての留保利益が、企業体持分として、法的規制の如何にかゝらず、実質的に、企業自体に属するものとされるのである。これすなわち、利害者持分と企業体持分との区別である。

企業体理論における持分は、総て利害者集団と企業体との取引関係において見られ、いかなる利害者集団にも属しない部分として企業体持分が主

張せられる。そして企業体持分は、利害者集団の利害調整の財源として使用され⁽²³⁾るとするのである。

かゝる企業体理論においては、株主も他の利害関係者と同様、払込資本に対する報酬としての配当金を獲得するのであって、最早やそれは、利益の分配ではない。株主は、法的実体 (legal entity) としての株式会社に対し法的には留保利益に対する持分を有すると云うものの、それは潜在的 (potential) な請求権を持つに過ぎず、留保利益は、前述せる如く、企業体持分として、企業体自体に所属し、利害者集団の利害調整に使用されるようになってくるのである。永久資本の確立、固定資産の増大は、株式会社をして、永久的存在たらしめ、清算による残余財産の分配は、正常の場合は、予想せられない。若し留保利益の一部が株主に対して分配されたとしても、それは利害者集団の中における利害調整の結果にすぎない。従って、株主は、留保利益の中、配当決定した部分のみしか持分を有しないこととなる。かくて株主は、単なる資金提供者として、他の債権者と同一化し、費用としての配当が支払われる。何となれば“株主債権者、従業員等、これらのグループより何等の費用なしに、用役が得られると考えねばならぬ理由は何もない”⁽²⁴⁾からである。すなわち、仕入先への代金、労働者の賃金、各種用役提供者にたいして支払われる料金、他人資本利子、自己資本利子たる配当金等も総て、企業体の費用とせられるのである。これら資本用役の対価も、企業体と利害者集団との取引関係によって成立したものである以上、当然費用とせられるのである。⁽²⁵⁾

そして、スタンズによる如く、“企業の損益計算は、まず総利益から非人的費用を一切差引き、次にその残高から借入金に対する利子、政府への税金、従業員に対する報酬、経営者に対する報酬、所有者への配当などの諸配分を控除するものである。この結果得られる最終残高の数字は、「企業に留保された金額」とよばれる”⁽²⁶⁾のであり、留保利益＝企業体利益となる訳である。

かくて企業体理論における利潤(損益)計算は、給付価値の生産実現と、それに参与した利害者集団への価値分配の過程として決定され、配当、税金等の費用項目も、利害者集団への価値配分として観察されるのである。⁽²⁷⁾

勿論かゝる主張に対し、企業が経済的実体であると共に法的実体 (legal entity) であり、更に、如何に企業が今日社会的制度として認識されても資本主義体制のもとでは、企業会計の究極の報告客体は、株主であるとの反論もある訳である。そしてこれが、現在の経済社会において、支配的な実情である事も無視し得ない。大規模化による公共的な株式会社が出現したからと云ってそれ迄に発展していない段階のものも含めて、総ての株式会社に企業体理論が適合すると云うのではない。

しかしながら日々経済は発展し、株式会社のますますの成長が、社会的存在としての重要性をましている傾向は否むべくもない。さればこそ国家の経済政策においても、大株式会社を国民経済の担い手として考え、その成長を通じての国民経済の発展を目標とするのである。

又、更に最近における株式会社における資金調達における内部資金の役割の増大、増資における時価発行、公募の問題は、いよいよ、株式会社の経済的実体と法的実体との隔離を示す様になるであろう。法は常に経済に後行する。

従って、少くとも大規模、公共的な株式会社に関しては企業体理論が論ぜられる価値はあるであろう。株式の時価発行も、社会的存在としての大規模、高収益の株式会社において可能であり、会社の株主よりの独立性の故に、時価発行による株主利益侵害が問題とされるのである。すなわち、企業体理論に立てば株式プレミアムは、企業体持分を構成し、株主持分とはならず、かゝる立場においては、時価発行は、株主の利益に影響を与えていると云う事ができよう。近時税法上やかましく論議されている支払配当金損金算入の問題も、企業自体の立場における株式会社の資金調達における株式と負債との同質性を現実認識すればこそ、始めて可能になる。

すなわち配当金、支払利息という資金コストとしては一同のものが、税法上の取扱の差異の故に、株式資本調達を困難ならしめるとされるのである。

更に利害関係者たる国家に対して支払われる法人税の性格についても、租税転嫁論の立場から、企業負担の社会的費用であるとする主張が行われる。すなわち、法人税を支払った後の法人企業の使用資本に対する純益率は、法人税の引上げがあつたにもかかわらず、長期にわたってほぼ同一水準を維持していることをあげて、法人税の費用性を強調する。更に法人税の増徴が法人投資を減少せしめ、その結果生産は縮小し、価格が騰貴して、最終的に消費者に転嫁されるところである。⁽²⁹⁾

かくて、経済的に租税を転嫁せしめる力を有する株式会社においては、法人税を国家用役に対する費用として考え、その売価を決定し、税引利潤の減少を防いでいる訳であり、この意味においては、法人税は国家持分に対する利益分配とは考えないのである。そして企業体理論においては結果として株式会社自体に帰属するものすなわち留保利益だけが利益となるのである。

以上述べた如く、会社における企業実体概念は、その発展段階において種々異なるものと云う事ができる。公共的大会社と、それ以外の会社においては、会計主体を異にし、従って資本、利益概念を異にするのが当然である。従って会計理論における実体概念は、単に法的実体としての株式会社にのみとらわれることなく、又それを全然無視することなく、新しき経済発展に目を向け、経済的実質において、弾力的、段階的に考察される必要があるであらう。

(1) Paton and Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standard. p. 8.

(2) Paton and Littleton, *ibid.*, p. 9.

(3) Paton and Littleton, *ibid.*, p. 1.

(4) Paton and Littleton, *ibid.*, p. 8.

(5) 阪本安一教授, “レビーの会計理論” 産業経理, 1960年7月, p. 15.

- (6) 黒沢清教授, 近代会計学, p. 11.
- (7) 末川博教授, 民法総則, p. 44.
- (8) 田中誠二教授, 新版商法, p. 86. 商法404条。
- (9) 不破貞春教授, “企業実体概念の成立と会計理論” 体計近代会計学第一巻, p. 137. () の中は著者注
- (10) R. Goode, “法人税” 塩崎潤氏訳, p. 23.
- (11) Paton and Littleton, op. cit., p. 9.
- (12) 番場嘉一郎教授, “持分会計の基本理論” 体系近代会計学, 第三巻, p. 71.
- (13) 黒沢清教授, 近代会計学, p. 39.
- (14) 不破貞春教授, “企業会計の推移と会計理論の発展” 税経通信, 1960年11月, p. 8.
- (15) 小島昌太郎教授, 比較株式会社形態論, p. 133.
- (16) 小島昌太郎教授, 同上書, p. 216.
- (17) 小島昌太郎教授, 同上書, p. 225.
- (18) Paton and Littleton, op. cit., p. 2.
- (19) Paton and Littleton, ibid, p. 1.
- (20) Littleton, Structure of Accounting Theory. p. 15.
- (21) 高松和男教授, “持分理論と利潤計算” 会計, 1960年10月, p. 27.
- (22) A. A. A. Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statement, 1957. Revision. IV. Income Determination, The Accounting Review. Oct. 1957. p. 540.
- (23) 高松和男教授, “持分の本質とその分類” 会計1959年9月, p. 54.
- (24) Husband: “The Entity Concept in Accounting.” The Accounting Review. Oct. 1954. p. 560.
- (25) 高松和男教授, “持分理論と利潤計算” 会計, 1960年10月, p. 29.
- (26) 染谷教授訳, 近代会計 I, 中央経済社, 昭和31年, p. 235.
- (27) 高松和男教授, “持分理論と利潤計算” 会計, 1960年10月, p. 30.
- (28) 丹波康太郎教授, 資本会計, pp. 18, 22, 23.
- (29) 塩崎潤氏, “法人税の性格” 体系近代会計学, 第7巻, pp. 52-53.

(四)

次に、現行法人税法における租税主体概念に関して考察を行う事とする。

法人税と云えば、法人所得税を意味することは、むしろ常識とさえなっている程、法人所得に対する課税は重要である。法人税が法人所得に対して課税されるとするならば、法人利益の追求を目的とする企業会計理論との密接な関係を有するものと云い得る。

すなわち、共に経営活動の成果としての利益及び所得を対象とする以上、両者は本来同一であるべきであり、会計的観点と、税法的観点の差異によって若干喰違ふ訳である。

法人税の研究においては、最も重要な課題は、

- (1) 所得金額とは如何なる意義のものであり、如何なる範囲のものであるかと云う「所得概念」
- (2) その所得を如何に計算するかと云う「所得計算手続論」

に区分し得る。

勿論基本的には、所得概念が決定されて、始めてその計算手続が可能となる。所得概念の研究には、租税主体の確立、すなわち“一つの基本的な問題として、株式会社の性質をどの様に考えるかと云うこと”⁽²⁾が必要となる。換言せば、租税客体としての所得概念の決定には、租税主体としての法人本質論が先決問題である。こゝに、法人税の基本的問題としての租税主体論が論議され、会計理論における会計主体論との関連づけが必要となるのである。

租税主体としての法人の本質を如何に考えるかについては、大別して、“法人実在説”と“法人擬制説”の両者に区分する事ができるであろう。

法人実在説によれば、法人は独立の法人格を有し、個人とは別個に独立の経済活動を営む社会的実質を備えている故、法人は独立課税主体であるとする。⁽³⁾

法人擬制説によれば、法人は個人の集積であり、法人の経済活動の結果は、結局個人の経済的利益に帰着する。従って本来は個人に十分課税を行う事ができれば、法人課税は必要でないものであり、その意味において法人課税は個人所得の法人における源泉課徴であるとする。⁽⁴⁾

すなわち、法人を実在とみるか、或は擬制とみるかによって、租税主体の観点が異り、租税主体観の相異は、資本概念を異にせしめ、更に利益（所得）概念を決定せしめる事となる。我国の現行法人税においては、一般に法人擬制説がとられているとされる。戦後我国税制に根本的な変革を与えたシャープ使節団税制報告書によれば“しかし根本的には、法人は与えられた事業を遂行するために作られた個人の集合である”⁽⁵⁾と述べられている。

このシャープ税制における法人擬制説的な考え方が、日本の法人税法のバック・ボーンをなしていることは周知の通りである。勿論、現行法人税法が、完全に法人擬制説の立場に準拠しているという意味ではなく、諸外国におけると同様、法人実在説的思考をも取り入れた、混合せる形である事は云う迄もない。しかしながら、その底に流れているのは、擬制説的思考である事は、否むべくもない。これは、個人の権利義務を重視し、終局的には、法人の実在を認めず、個人にのみそれを認めるという、英米法的思想の反映にほかならない。しかし、法人税法において、法人擬制説に立つと云う事は、どこにも規定はない。所得概念についても同様であり、租税主体たる法人の意義を明かにし、その上に立って所得を定義するという様な事はない。あるものは、個々の損益に関連する断片的な項目だけでありしかも雑然としている。⁽⁶⁾ 個々の事例における技術的な規定があるのみで、基本的に、所得の性格、資本の意義、法人の本質に関する規定はないと云い得る。

すなわち、法人税法第8条によれば、“内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による”と規定す。更に基

本通達51は“総益金とは、法令により別段の定あるものの外、資本の払込以外において、純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう”とし、基本通達52は“総損金とは、法令により、別段の定あるものの外、資本の払戻又は利益の処分以外において、純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう”としている。しかし、総益金、総損金と区別さるべき資本概念に関しては、明確な定義は与えられていないと云い得る。これに関しては、個々の条項を通してその底に横わる資本概念及び租税主体としての法人概念を理解するより、方法はない訳である。この意味において、かゝる基本的問題に関連の深い資本剰余金（税法上の資本積立金）と、受取配当金の税法上の取扱より、現行法人税の、基本的立場の考察をしようと思う。

先ず、資本剰余金の問題に関して検討してみよう。税法においては、資本剰余金をその源泉別に区別し、対株主取引により生じた税法上の資本積立金については、非課税とし、それ以外のものは、結果として株主の純財産を増加せしめるものとして、総て課税するのである。

すなわち、株式発行差金及び無額面株払込剰余金（法人税法第9条の2）減資差益（法人税法第9条の4）に関しては、総て会社と、主体としての株主との取引において発生するものであり、株主自身の財産を何等増加せしめない。換言せば、実質的には株主より会社への、資本金以外の形における資本提供にすぎず何もその事によって、株主は利益を得る事がない。株主の利益にならないものは、会社の利益でないから、資本積立金として非課税とすると云うのである。

しかるに合併差益については、それを対資本主取引とそれ以外の部分に発生源泉別に区別し、両者の取扱を異にするのである。すなわち、税法の立場は、合併は被合併会社の合併会社への人格の承継であり、従って被合併会社における資本積立金、利益積立金は総てそのまゝ引継がれるとする。故に、合併差益の中、合併減資益金及び資本積立金は合併会社の資本

積立金とし、利益積立金は合併会社の利益積立金として益金に算入しないのである（法人税法第9条の5）。そして、合併差益の中資産の評価益から成る部分は、益金として課税するとしているのである（基本通達158）。これは、税法が実体としての会社の合併としてでなく、格主集合体としての擬制たる会社の合併と考える故である。従って、被合併会社の株主より、合併会社に対して資本の引継ぎ以外において、結果として株主の純財産を増加せしむる評価益は、課税すべしと云う考え方なのである。すなわち、財産の増加は、会社の所得であり、評価益も会社財産を増加せしめ、株主の持分を増加せしめる故に所得であるとするのである。

しかし企業実体としての会社の立場においては、合併は被合併会社より合併会社への出資として考えるならば、合併差益は、株式発行に際しての額面超過金と同じ性格のものと考えられ、合併差益をその源泉別に区別する必要はない訳である。

かゝる現行法人税法における資本主的観点に立っての資本積立金の取扱は、固定資産の取得にあてられた国庫補助金及び工事負担金においても見出す事ができる。

固定資産取得にあてる為に交付された国庫補助金については、その交付が会社財産を増加せしめ株主持分の増加は、結果として株主の利益となる。従って国庫補助金は益金であるとする。しかしこれが課税は、交付の目的たる固定資産の取得を困難ならしめる故、特例を以て、国庫補助金相当額だけ圧縮記帖した場合は、その圧縮した部分の金額を損金に算入しようというのである（法人税施行規則11）。

かゝる圧縮記帖は、その後における過少償却を招来せしめ、結果としては、圧縮記帖相当額が課税せられることになる。従ってこれは単なる課税の延期にすぎず、税法は最終的には国庫補助金は益金であるとするのである。しかし、株式会社の社会的存在としての生長は、国民経済の担い手としてその重要性を増加せしめ、社会的組織体として株主より独立して存在

する。かくてこそ国庫補助金の交付も行われるのであり、それは、国家による国庫補助金の形態をとった資本の抛出であると考えべきである。さもなくば、資本課税となり、会社資本の維持を困難ならしめるであろうからである。

工事負担金についても然りである。電気・ガス会社等公益事業が需要家に送配電線を敷設したり、ガス引込線の工事をしたりする場合に、需要家よりその工事費の負担分を受入れることがある。この場合も、国庫補助金におけると同様、益金とみなすが、圧縮記帖した時は、圧縮した部分の金額は、損金に認められる（法人税法施行規則12条の1）。

この場合も、過少償却を通じて結果として課税が行われるから、単なる課税の延期の効果を持つに過ぎない。これは、法人擬制説に立ち工事負担金が会社財産を増加せしめ、結局株主に帰属する故益金であるとするのであるが、株式会社の公益性、実在性を考えるならば、消費者による資本抛出として資本積立金とさるべきものである。

これ等の点については、“税法と企業会計原則の調整に関する意見書”において、つとに述べられた所である。

次に受取配当金に関する問題であるが、これは支払配当金の問題とも関連して論議の的になっている。現行法人税法においては、原則として受取配当金益金不算入の取扱をしている（法人税法第9条の6）。しかるに財務諸表準則においては、受取配当金は営業外収益と処理すべきものとされている（財務諸表準則第1章第11）。これは、税法が法人擬制説をとり、企業会計原則が法人実在説をとる故の相異である。

税法によるならば、株式会社は株主資本の集合体である以上、会社利益は株主利益にほかならない。従って、会社が他の会社の株式を保有することによって、配当金を受取ったとしても、それは終局的には個人株主に帰属する。すなわち、最終的な利益帰属者に分配せんが為の一過程として法人株主が配当を受領するにすぎず会社自体に帰属するものでない以上利益

ではない訳である。しかも配当支払会社においては、個人株主の源泉課税的或は個人所得税の前払的法人税が支払われており、一度課税済の配当金に更に課税することは二重課税の結果をもたらすことになる。従って、受取配当金は課税さるべきではないとするのである。しかし、かゝる考え方が同族会社に妥当するとしても、大会社に適用する事は不合理である。すなわち社会的存在としての大株式会社を擬制的に総て個人に還元して考える法人擬制説では、現実の問題を処理し得ないのではなかろうかと考えるのである。

法人実在説による課税方式によれば、株主利益と会社利益は区別され、利益は株主より独立した会社自体の利益と考えられる。会社の存在は、個人株主の集合体としてでなく、それは社会的有機体として存在するのである。株主は、他の利害関係者と同様、単に出資に対する持分を有するにとゞまり、会社利益は株主に分配するものと云うよりは、会社自体のものであり、従って、会社の受取る配当金も、会社自体の利益となるのである。

法的実体としての会社を見る時、法的には留保利益は、株主持分と解釈されても、それはあく迄、潜在的 (potential) なものであり、その分配が決定されて始めて、株主の実質的な持分となるのである。この点法人擬制説的課税論拠で法人税の構造を考える場合に、最も困難な問題は、“法人留保の問題”と云われる。たとえば最近のアメリカの大会社のように増資より法人留保に資金調達重点を置く場合、法人の清算による個人への残余財産分配を待つて個人所得課税を行うというのでは、現代の継続企業 (going concern) においては、殆んど不可能に近い。しかも、株主財産の自然的増大を、何時あるかわからない清算時迄放任することも許されないだろう。

すなわち、法人の利益留保は、株主の持分であり、株主において未だ受取られざる配当金部分として、課税を予定せられても、法人の留保傾向と継続企業である事は、個人分配による課税を不可能ならしめる。これは実

体としての法人企業に対し、形式的な擬制説に依る課税の行われる不合理を示すものに外ならない。

経営と資本の分離から、株主資本は会社資金調達の一手段となり、会社は、内部者としてよりむしろ外部者としての株主を見る様になる。従って資本の調達にあたっては、株主資本と他人資本との比較、金利及び配当金の利率等を勘案し、内部留保によるか、或は外部資本としての株主資本、或は他人資本を選択するのである。更に、注目すべきは、最近における法人株主の増加である。大蔵省の調査によれば、昭和33年度においては、上場会社株数の殆んど半数は個人以外の法人によって占められている。これは、実在としての法人がますますその力を強め、経済的にも、社会的にも、その実在性が確立している証拠と云わねばならぬ。

株式分布状況調査 所有者別分布状況累年比較（上場会社） 昭和33年度

株主	株主数	株数
政府公共団体	2,627人	0.03%
金融機関	23,048	0.23
証券業者	59.163	0.60
その他の法人	77.705	0.79
外国人	17.705	0.18
個人その他	9,706,839	98.17
計	9,887,087人	100.00%

大蔵省理財局経済課“株式分布状況調査”昭和33年度 pp. 8, 9.

(株数千株未満四捨五入)

かゝる現状においては、法人擬制説による受取配当金益金不算入は、ナンセンスであり、個人法人間の二重課税排除の基礎は、大法人においては既に失われつつある。

法人が、他の会社の株式を所有することによって、一つの企業集団を形成し、その企業集団を以って一つの実体と考察すべき経済的な要請はあるけれども、大法人を構成する個人株主と法人との関連は、前述せる如く、弱まりつつある。すなわち、親会社、子会社の関係における二重課税

の問題は、その経営と資本の同一と云う面で論議されるのであって、これは法人実在説を前提として検討さるべきものである。

金融機関におけるが如く、投資の対象として他の会社の株式が取得される場合、経営と資本は分離しており、経営権はあく迄被投資会社にあり、単なる資本提供者としての投資法人が存在する。投資法人は、投資としての株式に対しては配当金を受取り、投資としての貸付金或は預金に対しては利息を受取る。それは共に投資の対価としての性格においては、同一である。配当、利息を受取る方は共に投資収益として、他方それを支払う方も資金費用として、両者は何等変る所がない訳である。それは単に投資形態の相異にしか過ぎない。

しかるに、現行法人税におけるが如く、法人擬制説をとる時は、配当金は株主持分の分配として、利益処分として取扱われ、支払利息は、資金費用とし損金とされるのである。反面投資会社においては、受取配当金は非課税、受取利息は課税の対象となる。その資金調達の状態を異にすることによって投資会社を有利に、被投資会社を不利におちいらせるのである。かゝる事が、我国法人の株式資金コストを昂め、資本構成のアンバランスを招来せしめ、その経営を不安定ならしめていると云われる原因である。

ではどうして、自己資本たる株式資本の充実が必要であるのか。資本として同一の職能を持つ他人資本が多ければ、どうしていけないのだろうかと云う疑問がわくであろう。これは資本の法的性格の差異による安定性、定着性と、資金コストの弾力性の問題である。資本であることにおいては同じ職能を有しても、自己資本（株主資本）は他人資本に較べ、定着性においてすぐれており、そこに企業の安定性の面からする自己資本充実の要請がある。

更に資金コストとしての配当金及び借入利息は、利子と同一であるとしても、企業にとっては、配当金は不確定利付債権利子であり、借入利息は確定利付債券利子であり、その弾力性において、株式資本利子たる配当金

が勝る訳である。こゝに不況期においては特に、自己資本の充実が要請せられるのである。

しかるに現行法人税法においては配当金を利益処分、借入利息を損金とする為、株式資本の資金コストが著しく高くなり、自然他人資本による資金調達が多く行われる様になり、自己資本の充実を妨げる結果となるのである。

この意味において、最近支払配当金の損金算入を主張する論議が活潑に行われる様になって来たのである。

配当金の課税方式については、次の三つの方法が考えられる。

- (1) 支払配当金を利益処分とし、受取配当金を非課税とする方式
- (2) 支払配当金を損金に算入し、受取配当金を益金に算入する方式
- (3) 支払配当金を利益処分とし、受取配当金を益金に算入する方式

すなわち、(1)は現行法人税法が採用している考え方であり、法人擬制説の立場に立ち、株主持分の株主への分配として、換云せば、既に課税済の株主利益の株主への単なる移転として、二重課税排除の為に受取配当金を非課税とする方法である。

(2)は資本主理論（擬制説）と企業体理論（実在説）の二つの立場より、それぞれ説明し得る。資本主理論（法人擬制説）によれば、株主利益と会社利益の同一性よりして両者の二重課税は当然排除されねばならぬ。二重課税排除は、法人か或は株主かいずれかの段階でなされる筈である。従って法人の段階での二重課税排除としての、支払配当金損金算入は、株主側における受取配当金益金算入となる訳である。

他方、社会的実体説とも云うべき企業体理論においては、配当金は、株式資本調達の為の資金費用となり、他方株主は、その投資の対価として利子的配当金を受取る故、利益となるのである。企業体と株主との分離が行われている大企業においては、既に会社利益＝株主利益の関係は消滅し、支払配当金は、借入利子、役員賞与、法人税と同様、会社自体の利益（＝

留保利益) をあげんが為の用役提供に対する費用であるとされるのである。

従って、資本主理論(擬制説)に立てば二重課税排除の一手段としての支払配当金損金算入及び受取配当金益金算入の方式が説明せられ、企業体理論(実在説)に立てば、資金費用としての支払配当金損金算入、投資利益としての受取配当金益金算入が説明せられ、二重課税排除の問題は関係しない訳である。両者による課税方式は、形式的には同一であるとしても、その基盤は異なる訳である。

(3)は、通説としての企業実体理論(business entity theory)に基いて行われる。すなわち、これは会社を各株主とは一応独立した存在と見るけれども、委託者としての株主と、受託者としての会社の関係を考え、経営委託者に対する利益分配として配当金を見るのである。要するに会社は、株主より、財産及び経営を委託され、その運用をなし、それを配分する企業実体であるとするのである。それは信託会社が受益者に運用結果を報告し、配分するのと同様である。⁽⁸⁾従って、実在としての会社は、その経営活動の成果を、その委託者たる株主に、その持分に応じて配当の形で利益分配をなすのである。

他方、株主も、委託財産の利益分配としての配当金を受取る以上それは利益であり、株主と会社は別個の存在である以上、二重課税の問題は発生しない。従って支払配当金は利益処分とし、受取配当金は益金として課税せられると云う結論になるのである。

かくの如く、支払配当金の取扱をめぐって、現在種々論議が行われているが、それに際しては、先ず、会計主体論、租税主体論としての法人本質論が確立され、その上に論議が行われねばならぬ。しかるに現在行われている論議は、どちらかと云うと本質論をはなれ、利害関係の調整に焦点をおいて論じられている様である。勿論現実論として利害関係は重視されねばならないが、その前提に立つ基本的立場が確立される必要がある。

証券取引委員会審議会意見書（昭和35年6月）においても、自己資本充実をはかる為、支払配当金損金算入を主張する。しかしその結果として受取配当金を益金に算入せば、投資家に急激な負担を与えるとして、例えば会社側負担における支払配当税（仮称）を支払う事によって、投資家側の課税に代用せしめる事を提案する。しかしこれは、単に自己資本充実と投資家優遇の現実的要請の、政策的調整にすぎず、基本的に配当金を如何に考え、会社の実体は何であるかを、明確にはしていない。

税制調査会の答申案（昭和35年12月）も、自己資本充実の意味において、課税所得のうち、支払配当金相当部分の税率を、一般税率より低くし、反面受取配当金の益金不算入率及び配当控除率を低下せしめる方式をとることを提案している。これも、自己資本充実と、投資家利益の優遇と云う両者の利害調整の為の妥協案としての暫定措置であり、企業課税の基本的問題解決の根本的立場の検討は今後に待たれる訳である。

企業課税の基本問題においては先ず、租税主体たる法人の本質に関して検討が行われ、その基盤に立って、資本概念、所得概念及び課税方式が積み重ねられる必要がある。勿論例外のない原則はない如く、政策的にいろいろな規定が附加せられたとしても、それは本質的なものでなく、暫定的、例外的なものにすぎない。従って、法人税法においては、先ず、そのバックボーンとして、法人擬制説か、法人実在説のいずれをとるべきかを基本的に検討する必要がある。

この場合、注意すべきは、会社は、法律的同一性にもかゝらず、経済的実質性において異なるいくつかの段階的存在が、現時点において併存するという事である。資本主的会社から、企業実体的会社、更に社会的な大企業と、同じ株式会社においても、異質的なものが存在することである。これらのものを、総て一律に法人擬制説或は法人実在説に律しきことは根本的に無理である。すなわち、会社自体における異質的な存在の区分を行い、それぞれに適合せる課税方式を併行的に行うべきである。

この点に関しては小島昌太郎教授は次の如く述べられる。“株式会社は、それぞれの国において、その法律上の性格は、ひとつに定められているけれども、その経済上の性格においては、いずれの国にあってもふたつのものがあるという事ができる。そのひとつはいわば、少数の特定人の組合的企業を、この株式会社という法的衣裳を以て、まとったもので、その存廃は単に比較的に限定されたそれら少数人の利害に関するにとゞまるのである。全く私的な性格をもつにすぎないものである。

もうひとつのものは、これこそ株式会社として、本格的なもので一般公衆すなわち、不特定多数人より出資を求めて、これをもって資本を構成し比較的大規模な事業を営むものでその存廃隆替は、出資者たる不特定多数のひとびとばかりでなく、一般の経済に対し、多かれ少かれなんらかの影響を与えるものである。したがって前者とは異りいくぶんか公的な性格をもつと見られる”。

かくの如く、会社における二重性は、会計理論においても、税法においても、それぞれ異質のものとして、区分して考慮すべきである。

現在の企業会計原則は、企業実体の立場に立つ大会社の会計原則であり、中小企業においては、所有と経営の密接な関連から、むしろ資本主的会計理論が妥当する場合も多いであろう。この意味においては、その数において我国企業の大部分を占める中小企業の為の、簡易にして妥当な会計原則の考慮があってもよいのではなかろうかと考える。更に法人課税においても、大法人と中小法人との課税方式を区分し、大法人に関しては、法人実在説に基く課税方式、中小法人に関しては、法人擬制説に基く課税方式がとられるのが妥当ではないかと考える。

- (1) 小宮保氏，“法人税セミナー”企業会計，会計セミナー，第6号，p. 34.
- (2) R. Goode. 法人税，塩崎潤氏訳，p. 7.
- (3) 忠佐市氏，租税法，p. 142.
- (4) 忠佐市氏，同上書，p. 142.
- (5) シャープ使節団税制報告書，第六章法人，A普通法人税，p. 105. 昭和24年。

- (6) 忠佐市氏, “課税所得の計算理論” 現代会社税務会計, pp. 13, 14.
- (7) 塩崎潤氏, “法人税の性格” 体系近代会計学, 第7巻, p. 39.
- (8) 番場嘉一郎教授, 前掲書, p. 57.
- (9) 小島昌太郎教授, 前掲書, p. 1.

(五)

以上述べた如く、我国経済において法人企業の占める役割は、非常に大なるものがある。会社特に社会的存在に迄成長せる大企業としての株式会社の活動によって、我国産業が運営せられ、それをめぐる一般大衆の経済生活の基盤となっている。

かくて、法人企業の経済的地位の向上は、国家財政にとっても、重要な財源となる。昭和24年度において国税総額の 12.24% にすぎなかった法人税が、昭和33年度には、30.68%となり、昭和34年度35年度において一般経済界の好況よりして、尚この比率は増加するものと考えられる。

勿論これは、個人企業の同族法人への移行、所謂“法人成”の増加をも含むのではあるが、大法人の成長に尚その著しいものを見るのである。

財源としての法人としてでなく、国が経済政策を行う場合の担い手としての法人企業を見る時国民経済に占める役割の重要性よりして、租税がその成長、発展を妨げる様なことがあってはならない。この点、法人税法は、企業の立場に立った、会社の自主性の尊重せられる課税方式がとられるべきであり、民主的な納税の強調せられる所である。かゝる意味において、税務会計も国家が徴税すべき便宜の為にあるのではなく、あく迄も企業会計の一分野として、すなわち、下からの税務会計である必要がある。この意味において、税法は企業会計原則を尊重し、税法規定の強行性が、企業会計を圧迫することがあってはならない。

現在の企業会計原則が、会社の最高の発展段階としての大株式会社の企

業会計原則であって、必ずしも総て中小法人に適合するとは云い得ない。勿論会計理論の一番要請せられるのは、経済発展における新しい事実に対してであり、株式会社の成長、大規模化が、ますますそれを必然ならしめるのであろう事は、否むべくもない。しかし、その数において大法人を遙かに上廻る中小法人の存在を忘れてはならず、かゝる中小法人に対する現実的な会計理論も保持せられる必要があるのである。すなわち、大法人と中小法人の会計主体の相異、それに伴う資本及び利益概念の本質的差異は、会計理論の弾力性、包括性を要請する。

このことは、税法においても望まれる。その本質を異にする大法人と中小法人を単一の税法で律しざる事に無理がある。下記の表に示された如く、その数においては、資本金1,000万円未満の中小法人が97.3%を占めるにもかゝらず、所得については31.2%、資本金額においては22.6%を占めるに過ぎない。反面その数において僅かに0.4%しかない1億円以上の会社が、所得金額においては53.4%、資本金額においては65.7%と大きな部分を占めている。

会社資本金階級別表

昭和33年度

資 本 金 階 層	会 社 数	所 得 金 額	資 本 金 額
資本金 1,000万円未満	社 数 464,360 (97.3)	百万円 % 224,763 (31.2)	百万円 % 494,371 (22.6)
“ 1,000万円～1億円	10,976 (2.3)	111,169 (15.4)	255,172 (11.7)
“ 1億円以上	1,827 (0.4)	383,795 (53.4)	1,435,227 (65.7)
計	477,163 (100)	719,727 (100)	2,184,770 (100)
同上の中同族会社	社 数 449,974 (93.9)	百万円 % 309,608 (4.3)	百万円 % 785,135 (35.9)

国税庁第84回統計年報告より試算。

かゝる現状では、資本主的基盤（法人擬制説的基盤）に立つ現行法人税法によっては、大法人の適確なる所得の把握は困難であろう。反面大法人の複雑な会計事実の発生に基く、法人税法の複雑化は、その数において大部分を占める中小法人を混乱せしめるであろう。従って、その経済的実態

に基き、大法人は実在説に立脚し、中小法人は擬制説に立脚して、別個の課税方式が適用されるべきではなかろうかと考える。この点に関し、最近商法学者の間で問題となっている如く、株式会社の基準を厳しくしてその社会的信用を益々強化する為、或一定額以上の資本金を有せずば、株式会社となし得ない様にして、株式会社税法とその他の法人税法とに区別し得る様な、法的裏付けがなされる事が望ましいであろう。

かゝる区分が現状においては不可能とするならば、例えば証券取引所における上場を基準にして区分する事も考え得るであろう。

では何故にかゝる区分を主張するのか。それは、企業成長の結果としての大株式会社の質的变化に基くのである。すなわち、社会的存在としての大株式会社においては、所有と経営は分離し、株主と株式会社とは別個の存在となり、株主は法的にはともかく、実質的に他の利害関係者と同様株式会社に対する請求権としての持分を有するにすぎない。利益はあく迄株式会社自体のものであって、株主のものではなく、留保利益に対しても法的には持分を有するとしても、それは分配が決定せられて始めて、株主持分となるのであって、単に潜在的な請求権を有すると仮定せられるにすぎない。

留保利益は、株式会社自体のものであり、会社資本調達の源泉として内部留保に依存する度合がたかまるにつれて、内部資本であった株式資本すらも、外部資本視されてくるのである。こゝに他人資本と自己資本の同一化が行われ、株式会社における資金調達の手段として株式或は社債等が会社自体の立場に立って選択せられる。従って株式に対する配当も、社債に対する利子も資金コストとして会社自体の費用と考えられる。勿論その法的定着性において或は、利子の弾力性に関しては、株式資本が他人資本に勝る故、会社の健全性からは株式資本の充実が望ましい事は否めない。

支払配当金が資金コストである以上、受取配当金は、投資の果実として利益である。従って基本的には、受取配当金益金不算入は行われるべきで

なく、本来益金である事を明確にするべきである。

大法人の資本剰余金に関しては、対株主取引とそれ以外の取引と源泉別に区分する必要はなく、実質的に利害関係者より提供せられた資本に類するものであれば、総て資本積立金に処理されるべきである。株主にそれらが配分せられるというのは潜在的 (potential) なものにすぎず、清算を前提とせざる継続企業 (going concern) においては、必ずしも株主に帰属するとは云えない。若し、それ等が株式資本に繰入れられたとしても、株式会社自体の資本に変わりなく企業自体の持分より、株主持分へ所謂企業体持分より利害者持分⁽²⁾へ、移動せるだけであり、会社には関係なく、株主の個人的利益として課税が考慮されればよいであろう。

大法人以外の同族的中小法人は経営と所有は密接に結びつき資本主的法人として、会社利益は株主利益、会社資本は株主資本とみなされるであろう。従って、支払配当金は株主への利益分配とされ、法人と株主間における二重課税排除が要請せられる。これは、支払配当金損金不算入、受取配当金益金算入方式か、或は支払配当金損金算入、受取配当金益金不算入方式かのいずれかが考えられる。若し支払配当金損金算入、受取配当金益金算入方式がとられた場合、大会社における資金コストとしての支払配当金損金算入、投資利益としての受取配当金益金算入の方式と形式的には同一となる。しかし、両者は質的に異り、中小法人にあっては擬制説からくる二重課税排除に関するものであり、大法人においては、実在説からくる資金費用、投資利益に関する問題とその基盤を異にするのである。

中小法人の資本剰余金に関しても、資本主的観点において、現行税制におけるが如く、対資本主取引以外のものを源泉とする資本剰余金は、株主の持分を増加せしめる故株主利益となり、従って会社利益を構成するとされよう。

更に、実体としての大法人に関しては、法人自体に対する課税と考えられる以上、個人に対すると同様、累進税率の適用を可能ならしめるである

う。反面、中小法人に関しては、擬制として法人である以上、その課税は、個人所得に対する源泉課税として比例税率の適用を妥当とするであろう。かくて質的に異なる大法人と中小法人を区別する事によって法人課税に対する弾力的な課税方式がとられる事を可能ならしめるのである。

勿論、大法人と中小法人と、はっきり区別し得るものではない。企業実体としての会社と、資本主的会社の中間的存在も多いであろうから、中小法人必ずしも資本主的会社でないかも知れない。しかし、現在の支配的な状態において、大法人の実体性を強調し、少くとも大法人の課税方式に資本主理論の適用は、あやまりであることを強調したい訳である。更に、配当金の問題に関して資本主義の先進諸国に較べ、経済発展の途上にある我国株式会社の利益配当が、徐々に配当率の低下と共に、その利子との同一化をたどる傾向にある事は否めないとしても、資本不足の我国においては、配当金のうち尚高率配当による利益分配部分の多い事も事実である。

従って、配当金のうち或一定率（年8%とか10%）迄を支払利子部分として損金算入し、それを超過する部分は利益分配としようとする意見も、現実の問題解決の一方策として傾聴に値するであろう。しかし、こゝでは具体的方策については論及せず、基本的考察にのみとどめたい。

こゝで企業課税としての法人課税に関連して考慮すべきものは、個人企業の課税問題である。すなわち、現在の不自然な法人成の多い事は、所謂、個人企業課税における不合理性に由来する。従って、中小法人の企業課税は、個人企業の課税方式との関連において、検討すべきであるが、この点に関しては、別稿にゆづりたいと思う。

(1) 国税庁第84回統計年報告, p. 3.

(2) 利害者持分に関しては高松和男教授, “持分理論と利潤計算” 会計, 1960年10月, p. 33 参照。